

AGEVOLATI GLI ATTI DI “TRASFORMAZIONE” DEL DIRITTO DI SUPERFICIE IN PROPRIETÀ DI AREE RIENTRANTI NEI “PIANI DI ZONA”

La risoluzione n.17/E del 16 febbraio 2015 qui in commento sgombera definitivamente il campo dal dubbio se gli atti di trasformazione di cui si tratta fossero da considerare o meno 'agevolati' dopo il 'ripristino' delle agevolazioni indotto dal disposto dell'art. 20 comma 4-ter del d.l. 12 settembre 2014 n. 133 convertito in legge 11 novembre 2014 n. 164 ⁽¹⁾.

Com'è noto, quest'ultima previsione esclude dalla soppressione, operata dal quarto comma dell'art. 10 d.lgs. n.23/2011 ⁽²⁾, talune fattispecie traslative (o costitutive) di diritti reali immobiliari a titolo oneroso aventi ad oggetto immobili pubblici (nelle peculiari ipotesi meglio indicate nel cit. comma 4-ter) nonché ripristina *tout court* il regime premiale di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 601/73 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione da imposte ipotecaria e catastale).

Tra le fattispecie regolate dal menzionato art. 32 figurano anche gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge 22 ottobre 1971 n. 865 e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse, aree che - ai sensi del 2° comma art. 35 della legge n. 865 - si situano nell'ambito dei piani 'di zona' approvati a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167 e che vengono espropriate dai comuni o dai loro consorzi, allo scopo di essere 'destinate alla costruzione di case economiche e popolari'.

Orbene, il fenomeno degli atti di 'trasformazione' si raccorda proprio alla fattispecie della già avvenuta costituzione del diritto di superficie sulle dette aree e consente il trasferimento - di regola pro-quota millesimale - della proprietà delle aree stesse agli attuali proprietari superficiali delle unità immobiliari ivi realizzate: trattasi di una vera e propria cessione a titolo oneroso ⁽³⁾, prova ne sia che i commi 45 e 48 dell'art. 31 della legge n. 448/1998 (che disciplinano la fattispecie) evocano con nitidezza i concetti di cessione/acquisto e di corrispettivo dovuto per le aree 'cedute'.

In via preliminare va in questa sede ribadito che risulta ancora applicabile il disposto dell'art. 3 comma 81 della legge 28 dicembre 1995 n. 549 **quanto alla irrilevanza di siffatti atti ai fini IVA** (circostanza che la Risoluzione in commento ribadisce per inciso, nel precisare che resta 'ferma la qualificazione dell'operazione ai fini IVA' e quindi la sua irrilevanza, come detto). Esso statuisce infatti che gli 'atti' e le 'convenzioni' di cui ai commi da 75 a 79 di detto ultimo art. 3 ⁽⁴⁾ (appunto le cessioni del diritto di superficie al vaglio) "sono soggetti a registrazione a tassa fissa e non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali".

Quanto invece alla previsione dell'imposta di registro in misura fissa, essa - come la Risoluzione sottolinea - di per sé integra una di quelle agevolazioni tributarie che risulterebbe travolta dalla disposizione soppressiva contenuta nel d.lgs. n. 23/2011.

Ma, per l'appunto, **è proprio per effetto del ripristino dell'art. 32 D.P.R. n. 601/73** - come innanzi precisato - **che si deve ora ritenere applicabile il relativo regime premiale anche agli atti al vaglio.**

E ad onor del vero, stringenti e invasivi appaiono i collegamenti tra l'originaria convenzione portante costituzione del diritto di superficie e il successivo atto di 'trasformazione' di tale diritto in proprietà .

Tale atto, a ben vedere, - ai sensi del comma 48 del cit. art. 31 legge n. 448/98 - comporta il versamento di un corrispettivo (determinato dal Comune, su parere del proprio ufficio tecnico), al netto degli oneri di concessione del diritto di superficie, rivalutati sulla base della variazione, accertata dall'ISTAT, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati; il che sta a provare che esiste una indubbia connessione tra la convenzione originaria di concessione del diritto di superficie e l'atto di trasformazione stesso.

Del resto non v'è chi non veda che anche l'atto 'de quo' - pur postumo rispetto alla convenzione originaria e, intuitivamente, produttivo di effetti per gli assegnatari degli immobili a suo tempo trasferiti in proprietà superficaria dal soggetto esecutore dell'intervento edilizio - condivide la medesima finalità solidaristica sottesa all'intero impianto dell'art. 32; quindi la 'traslazione' (solo) nel tempo della cessione in proprietà delle aree di cui al Titolo III della legge n.865/71 (originariamente trasferite a titolo di diritto di superficie) non si pone al di fuori del complessivo intervento urbanistico considerato meritevole del trattamento fiscale premiale.

Di guisa che l'atto di 'trasformazione' può essere considerato senza particolari affanni 'attuativo' dei piani di edilizia economica e popolare e, come tale, assoggettabile anch'esso al regime fiscale previsto dall'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Sono queste le motivazioni fondanti della Risoluzione in commento che, tra gli altri meriti, in via mediata, fornisce anche un'interpretazione condivisibile della novella recata dal comma 4-ter del d.l. n. 133/2014, operando un raccordo diretto tra l'*incipit* del comma stesso (ove è prevista la esclusione dalla soppressione delle agevolazioni ed esenzioni tributarie, già stabilita dal quarto comma art. 10 d.lgs. n. 23/2011) e il riferimento all'art. 32, senza che possa adombrarsi il sospetto che gli atti agevolabili, ricompresi nell'ampio alveo applicativo di detta ultima norma, debbano necessariamente avere ad oggetto immobili 'pubblici' ⁽⁵⁾.

Adriano Pischetola

-
- 1) Il comma 4-ter citato recita "All'art.4 dell'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.»"
 - 2) Il 4° comma art. 10 d.lgs n.23/2011 recita ora " 4. In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali ad eccezione delle esenzioni di cui agli articoli 19 e 20 dell'Accordo tra la Repubblica italiana e il BIE sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Esposizione universale di Milano 2015, ratificato con legge 14 gennaio 2013, n. 3, ad eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, e delle disposizioni di cui all'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692, e all'articolo 40 della legge 16 giugno 1927, n. 1766. È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203,

convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601".

- 3) Sul tema in questione Studio CNN n. 789 bis del 9 ottobre 1998, *Cessione di aree già concesse in diritto di superficie e modifiche delle convenzioni per la cessione del diritto di proprietà ai sensi della legge 22 ottobre 1971 n.865*, estensore P. Giunchi; Studio CNN n.29\2000\T, *Nuova disciplina della cessione di aree già concesse in diritto di superficie dai Comuni e delle modifiche delle convenzioni per la cessione del diritto di proprietà*, estensore P. Giunchi, entrambi in Banca Dati Notarile Angelo Gallizia;
- 4) Comma questi ultimi poi abrogati dall'art. 31, comma 50, L. 23 dicembre 1998, n. 448
- 5) Come invece pare necessario per le altre fattispecie individuate nel richiamato comma 4 - ter; si ricorderà che la problematica qui solo accennata era stata oggetto di alcune riflessioni nella Segnalazione Novità Normative "Il "ripristino" delle agevolazioni fiscali in materia di edilizia economica e popolare e di trasferimenti di immobili pubblici contenuto nel d.l. 12 settembre 2014, n. 133 convertito in legge 11 novembre 2014, n. 164" riportate in CNN Notizie del 12 novembre 2014, alle quali qui si fa rinvio.

Agenzia delle Entrate

RISOLUZIONE n. 17/E del 16 febbraio 2015

OGGETTO: Interpello - Cessione dal Comune agli assegnatari degli alloggi, di aree già concesse in diritto di superficie – Applicabilità dell'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Con l'interpello in esame, concernente l'interpretazione dell'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, è stato esposto il seguente:

Quesito

TIZIA, unitamente ad altri contribuenti, è interessata alla stipula di una convenzione per il trasferimento in proprietà di un'area inclusa nel piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare nel territorio del Comune di ... , in attuazione delle disposizioni di cui ai commi 45, 46 e 47 dell'articolo 31 della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

La contribuente rappresenta che nell'anno 1988 la cooperativa cui la medesima aderisce, in attuazione del piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare, ha realizzato nel Comune di ... un fabbricato ed ha assegnato ai soci, sottoscrittori dell'istanza di interpello, la proprietà superficiale degli alloggi.

Il Comune, che risulta ancora proprietario dell'area di sedime, ha proposto ai condomini, nel 2013, sulla base delle previsioni recate dall'articolo 31, commi 45, 46 e 47 della legge n. 448 del 1998, la trasformazione del diritto di superficie in proprietà.

Tali soggetti devono, quindi, sottoscrivere la convenzione con il Comune per l'acquisto dell'area su cui insiste l'immobile, proporzionalmente alla quota millesimale spettante in relazione all'alloggio ed alle pertinenze possedute.

L'interpellante rileva che, in attuazione di quanto stabilito dall'articolo 10 del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23, e come precisato dalla scrivente con circolare 21 febbraio 2014, n. 2, gli atti di trasferimento immobiliari a titolo oneroso sono soggetti, in linea generale, ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9% e ad imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Tutto ciò premesso, si chiede di conoscere se, con riguardo alla cessione da parte del Comune, agli assegnatari degli alloggi, dell'area su cui insiste il fabbricato, possa applicarsi l'aliquota agevolata del 2 per cento prevista per l'acquisto della 'prima casa', ove, al momento

della stipula dell'atto in esame, ricorrano le condizioni previste dalla Nota II -bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'interpellante ritiene che nel caso proposto, ove ricorrano le apposite condizioni stabilite dalla richiamata nota II - bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, possano trovare applicazione le agevolazioni previste per l'acquisto della *'prima casa'*.

L'applicazione dell'aliquota agevolata risulta, infatti, coerente con la ratio della disciplina in materia di edilizia economica e popolare, di cui alla legge n. 167 del 1962, *"poiché il diritto di superficie, ancorché diritto reale, non è equiparabile al diritto di proprietà esclusiva che si acquisisce nel momento in cui i superficiari acquistano il diritto sull'area su cui insiste l'immobile"*.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), stabilisce che le agevolazioni *'prima casa'* si applicano, ove ricorrano le condizioni previste dalla nota II – bis al predetto articolo 1, ai trasferimenti aventi per oggetto *"case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9"*.

La circostanza che il legislatore abbia espressamente individuato nelle *"case di abitazione"* gli immobili che possono beneficiare delle agevolazioni *'prima casa'* esclude, a parere della scrivente, che le stesse possano applicarsi anche agli atti di trasferimento delle aree su cui insiste il fabbricato, come nel caso prospettato con la presente istanza di interpello.

Le norme che recano agevolazioni o benefici fiscali, infatti, come ha più volte avuto modo di chiarire la Suprema Corte di Cassazione (si veda, tra l'altro, la sentenza 25 marzo 2011, n. 6925), sono di stretta interpretazione e la loro applicazione non può essere estesa a fattispecie non espressamente contemplate dal legislatore.

Fatta tale premessa, in ordine alla disciplina fiscale da applicare agli atti in argomento, si rammenta che, ai sensi dell'articolo 31, comma 45, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, *"I Comuni possono cedere in proprietà le aree comprese nei piani approvati a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167 (...), già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35, quarto comma, della medesima legge n. 865 del 1971"*.

L'articolo 3, comma 81, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, prevede che gli atti e le convenzioni di cui ai commi da 75 a 79 del medesimo articolo 3

(disposizioni abrogate dall'articolo 31, comma 50, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 e sostituite dai commi 45 e ss. del medesimo articolo 31), sono soggetti a registrazione in misura fissa e non si considerano, agli effetti dell'IVA, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali.

Sulla base di tale disposizione, dunque, gli atti con cui i Comuni cedono in proprietà le aree già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35, comma 4, della legge n. 865 del 1971, scontavano l'imposta fissa di registro.

Tuttavia, come rappresentato anche dall'istante, con l'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011, è stata prevista la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, con riferimento agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili a titolo oneroso.

Come chiarito da questa Agenzia con circolare 21 febbraio 2014, n. 2, la dizione utilizzata dal legislatore è ampia, tale da ricomprendere tutte le agevolazioni relative ad atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili a titolo oneroso in genere, riconducibili all'ambito applicativo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

In applicazione di tale disposizione, deve, dunque, ritenersi che per gli atti di cessione delle aree già concesse in diritto di superficie stipulati a partire dal 1° gennaio 2014, ferma restando la qualificazione dell'operazione ai fini dell'Iva, non trova più applicazione l'imposta fissa di registro, disposta dal citato articolo 3, comma 81, della legge n. 549 del 1995.

Ai fini in esame, assume, tuttavia rilievo la previsione recata dall'articolo 20, comma 4-ter, del DL 12 settembre 2014, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2014, n.164, che ha introdotto modifiche all'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011.

L'articolo 10, comma 4, del D. LGS. n. 23 del 2011, nella vigente formulazione stabilisce, infatti, che *"è altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite..."*, tra l'altro, *"...all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601"*.

Si rammenta che l'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale, tra l'altro, per *"gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III della legge (..) n. 865 del 1971...e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse"*.

Nell'ambito del Titolo III della legge n. 865 del 1971 sono, dunque, disciplinati, tra l'altro, i piani delle aree da destinare ad edilizia economica e popolare (piani PEEP) a norma della legge 18 aprile 1962, n. 167. Si tratta delle aree acquisite per esproprio dai Comuni, per l'attuazione dei piani di edilizia economica e popolare, concesse in diritto di superficie per la edificazione di case di tipo economico e popolare e dei relativi servizi urbani e sociali.

A parere della scrivente, nell'ambito degli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge n. 865 del 1971, possono essere ricondotti anche gli atti con i quali si dispone, ai sensi del comma 45 dell'articolo 31 della legge n. 448 del 1998, la cessione, da parte dei comuni, delle aree comprese nei piani approvati ai sensi della legge n. 167 del 1962, già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'articolo 35 della legge n. 865 del 1971.

Dal tenore letterale dell'articolo 32 si evince, infatti, che il legislatore ha inteso agevolare il perseguimento della finalità solidaristica, sia nell'ipotesi in cui i Comuni concedano, su aree individuate a tal fine, il diritto di superficie per la costruzione di case di tipo economico e popolare, sia nell'ipotesi in cui gli stessi comuni trasferiscano la proprietà delle stesse aree.

In tal senso, si ritiene che non rappresenti un elemento ostativo al godimento dell'agevolazione prevista dall'articolo 32 la circostanza che il trasferimento della proprietà dell'area sia intervenuto successivamente al trasferimento del diritto di superficie sulla stessa area, negozio, quest'ultimo già riconducibile nell'agevolazione di cui all'articolo 32, secondo comma, del DPR n. 601 del 1973.

Il citato articolo 35 stabilisce, infatti, che sulle aree comprese nei piani di edilizia economica e popolare il comune concede il diritto di superficie per la costruzione di case di tipo economico e popolare.

La successiva cessione in favore degli assegnatari degli immobili delle aree sulle quali insistono gli immobili già realizzati, già concesse in diritto di superficie, concretizza un atto senz'altro connesso con l'atto di concessione del diritto di superficie e ascrivibile alla medesima 'ratio' agevolativa sottesa all'impianto normativo di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Come si evince dalla lettura del comma 48 dell'articolo 31 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, infatti, il corrispettivo delle aree cedute in proprietà è determinato dal comune *"...al netto degli oneri di concessione del diritto di superficie"*.

Per le ragioni esposte, deve ritenersi che gli atti con i quali il Comune di ... intende cedere, agli assegnatari degli alloggi, l'area inclusa nel piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare sita nel territorio comunale, possano essere ricondotti tra gli atti attuativi dei piani di edilizia economica e popolare e, quindi, soggetti al regime di favore di cui al citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici